

博士学位論文

(内容の要旨及び論文審査の結果の要旨)

	Hisae Niki
氏名	仁木 久恵
学位の種類	博士 (経営情報科学)
学位記番号	博 甲 第16号
学位授与	平成25年3月4日
学位授与条件	学位規定第3条第3項該当
論文題目	フランス会計基準における研究開発の分析的研究—プラン・コンタブル・ジェネラルの展開を基軸として— (An Analytical Study of the Research and Development costs under French Accounting Standards —from the perspective of the evolution of the Plan Comptable General—)
論文審査委員	(主査) 教授 野村健太郎 ¹ (審査委員) 教授 鈴木達夫 ¹ 教授 岡崎一浩 ¹ 客員教授 中田信正 ¹

論文内容の要旨

フランス会計基準における研究開発の分析的研究 (An Analytical Study of the Research and Development costs under French Accounting Standards)

本研究は、フランスにおける企業の研究開発の会計的側面からの研究である。近年、会計面では(国際財務報告基準、以下 IFRS と省略)の適用およびコンバージェンスが重要な論点となっており、各国において議論が重ねられている。また、経済面では研究開発費の増加が著しく、その会計処理の多様性が疑問視され論点となっている。このような状況の中、フランスにおいて研究開発への支出が、会計上どのように処理されてきたか、フランスの会計基準であるプラン・コンタブル・ジェネラル(以下、PCG と省略)の発展過程に沿って、分析し考察するものである。そして、研究開発費の会計処理の多様性が起因するその特性の分析に基づき、会計面での論点を考究するものである。

これらの問題意識に基づき、本論文は、以下の6章により構成されている。

序章

第一章 フランス会計制度の展開

第二章 資産の定義の分析

第三章 無形固定資産の発展

第四章 研究開発費の特性と規定

第五章 研究開発費の先行実証研究と実証分析

第六章 日本における研究開発費との比較 終章

第一章では、17世紀以来フランスの会計制度の史的発展を検証することにより、フランスの会計制度の特徴を分析するものである。ルイ王朝時代の世界最初の成文による商法典の中に、会計規定が設けられたことに始まり、その後、会社法、税法とそれぞれの法律の中に会計が規定された。このような歴史の中、フランス会計制度の特徴である、「成文主義」、「債権者保護」、「確定決算主義」が確立された。そして、1950年代にPCGが会計基準として制定され、現在ではすべての実体の会計はPCGに基づくものと法律で規定されている。1970年代のECの会計基準の国際的調和化、および近年のIFRSへのコンバージェンスにより、フランスは文化的に対峙するアングロ・サクソンの会計との相違に直面し、問題解決への審議が現在も重ねられている。

第二章では、研究開発費の会計処理を考察するに際し、資産計上か費用処理かという議論において必要不可欠である資産の定義におけるフランスの特徴を分析するものである。従来、フランスは商法上も会計上も資産に「財産性」を要求してきた。しかし、IFRSの導入により、資産認識の基準が大きく変化することになり、PCGにおける規定の改正にも長い審議を重ねた。その審議内容を国家会計審議会(CNC)の意見書論に基づき検証し、論点を分析したものである。

第三章では、資産の定義と同様に、IFRSの導入により重大な改正を行った無形固定資産の規定について検討す

るものである。無形固定資産は現在では重要な会計科目であるが、その定義や規定が明示されたのは最近のことである。従来世界的に無形固定資産の中心的論点は、のれんの資産性についてであった。PCGにおいて、フランスは無形固定資産にも従来財産性を求めている。IFRS導入により、「支配、将来の経済的便益、および識別可能性」という新しい概念に基づくものも加えられることになった。それらの新概念と従来の「財産性」の整合性を議論したが結論は得られず、両者を併記する形で定義の規定を行ったものである。

第四章では、OECDやフランスの国家会計審議会（CNC）の研究開発の特性の分析、そしてその特性に基づく会計処理の論点を検討するものである。一連の継続した活動である研究開発を人為的に研究、応用研究、及び開発に線引きする困難さ、そして成功の不確実性という特性などを踏まえ、研究開発への支出に適切な会計処理について検討が重ねられてきた。フランスでは1970年代に国家会計審議会が文書を発表しており、それまで費用の繰延として扱われてきた研究開発費を無形固定資産に計上する議論が示された。そこでの論点は、今日の議論に通ずるものである。研究開発の特性は現在でも変わるものではないにもかかわらず、1970年代に指摘された問題点が解決されていない。IFRS導入後も研究開発費の資産計上において、「将来の経済的便益の流入の高い蓋然性」という認識規準が最大の論点となり、会計処理に恣意性が生ずる原因ともなっている。

第五章では、研究開発費に関する先行実証研究を踏まえ、フランスを中心とした企業の現状を考察するものである。フランスは公表されている実証研究からも、他国に比べ従来無形固定資産の計上が多く、それはまた、フランス企業の有する特性とも分析されていた。IFRSにより研究開発費は資産計上と規定されたが、実証研究により、その認識規準により資産計上は統一的に実施されていない現状が顕著となった。

第六章では、日本の研究開発費に関する規定および現状を考察し、フランスとの相違点を比較することにより将来的課題を見出すものである。現在、研究開発費を全額費用計上しているが、資産計上を原則とするIFRS導入によりいかなる変化がもたらされるか、フランスを先行例として検討するものである。

本研究により、次の二点について結論づけられるものである。まず、会計基準は文化的・歴史的要素が大きく関与するものであることが顕著となった。会計基準の世界的統一が実現されれば、会計書類の比較可能性が確保されることになるが、その目的達成への課題として各国会計基準が含有する文化的・歴史的要素の存在が明らか

かとなった。とりわけ、フランスの会計基準は、フランコ・ジャーマン大陸型と分類され、アングロ・サクソン型と対峙するものであったため、IFRSへのコンバージェンスにおいて多大な困難が生じた。会計基準の改訂も、歴史的な商慣行や法律および行政の発展過程との関連を無視できるものではないことが、フランスの会計制度の発展過程を検討することにより認識されるものである。

次に、研究開発の会計的側面における検討において、研究開発が有する成功の不確実性が会計にも大きく影響を及ぼし、その不確実性が企業の恣意性を排除しえない原因であることが明らかとなった。しかし、研究開発への支出が著しく増加している現状において、恣意性を理由に全額費用計上とすることは会計書類が企業の状況を適切に示すこととはならず、資産計上の必要性が認識されるものである。資産計上の要件を再考し、研究開発が有する不確実性および秘匿性という特異な要素をいかに克服していくかが将来の課題である。

論文審査結果の要旨

本研究は、フランスにおける企業の研究開発ないし研究開発費のプラン・コンタブルジェネラル（以下、PCGと略称）を中心とした会計的側面からの研究である。「研究開発（R&D）」は企業の将来発展を基礎づける重要な役割を果たしているが、この研究開発を巡る費用の処理については国際的に大きな課題になっている。会計的側面において、国際財務報告基準（以下IFRSと略称）の適用およびコンバージェンスが重要論点となっており、各国において議論が重ねられている。そこで、具体的にフランスにおいて研究開発への支出が、会計上でどのように処理されてきたのか、フランス会計基準であるPCGの発展過程に沿って、分析し考察することにしてきた。そして、研究開発費の会計処理の多様性が起因するその特性の分析に基づき、会計面での論点を詳細に考究することにした。この研究を行うことによって、日本においても当該研究領域の研究に資することが期待される。

以上の問題意識に基づき、本研究では、以下のごとき、「序章」、「第1章」～「第6章」、「終章」によって構成するものとした。

序章

- 第1章 フランス会計制度の展開
- 第2章 資産の定義の分析
- 第3章 無形固定資産の会計基準上の発展
- 第4章 研究開発費の特性と規定
- 第5章 研究開発費の先行実態調査
- 第6章 日本の会計基準における研究開発費

終章

第1章では、フランス国の会計基準であるPCGの歴史的展開を取り上げた後、アングロ・サクソン文化を反映したIAS/IFRSとのコンバージェンスに対応したPCGにおける資産の定義に関する変遷を論じている。コンバージェンスの問題につき長期間の審議を要したのは、フランス会計制度の特質といえる「生文法主義」、「債権者保護思考」、「確定決算主義」がその原因となっていることを多面的かつ詳細に検討した。それだけに、フランス会計基準における研究開発費の研究には、フランス会計制度の歴史的検討が必要であるとされた。その労苦は評価すべきものと考えられる。

第2章では、研究開発費が属する資産の定義につき、PCGにおける資産の定義に関する変遷を取り上げている。さらに、PCG 2004年における資産の定義改訂を論究し、従来の「財産生」に加え、IAS/IFRSの「将来の経済的便益」を並列することによって、コンバージェンスを進めたことを明らかにした。この発見は貴重なものと判断される。

第3章では、研究開発費を資産として計上する場合、資産の定義と同様に満たすべき無形固定資産の定義について検討した。無形固定資産の規定もIFRSの導入により重大な改正が行われた。無形固定資産は、今日では重要な会計科目となっているが、その定義や規定が明示されたのは、最近になってからのことである。従来、無形固定資産は、世界的にみて、その中心的論点は「のれん」の資産性の検討が中心とされ、IFRSの規定でも「のれん」と他の無形資産を区別する「識別可能性」の特性が重視されている。しかし、フランスでは、1950年代には「財産生」の要件も満たす法的識別に限定されていた無形固定資産は、「市場シェア」や「商標(ブランド)」「研究開発費」などに範囲を広げ実務上にも大きく反映されていたが、IFRSへのコンバージェンスの改正により、「市場シェア」や「自己創設無形資産」の計上が禁止され、多くの「のれん」に含まれることになったことを丹念かつ緻密に追究した。

第4章では、OECD フラスカティ・マニュアル業績やフランス国家会計審議会(CNC)における研究開発費の会計基準に関する年代別変遷の発展過程を分析している。その分析を通じて研究開発成功の不確実性に基づく原則費用処理から、開発コストが認識基準を満たす場合資産計上を容認する方向が明示されている。IFRS導入後も研究開発費の資産計上において「将来の経済的便益の流入の高い蓋然性」という認識基準が最大の論点となり、会計処理に恣意性が生じる原因ともなっているという指摘がなされている。しかし、この恣意性の経営判断を理解することも可能であると主張している。経済環境の変化は

会計基準の変化をもたらし、研究開発費の会計処理の見直しを促していると明言した。

第5章では、研究開発費に関する先行実態調査を踏まえ、フランスを中心とした企業の現状実務を考察している。フランスでは、公表されている実態調査からも、ドイツ、イギリス等の他国に比べて従来無形固定資産の計上実務が多くみられ、フランス企業の有する特性であると指摘した。IFRSにより研究開発費は資産計上を規定しているが、フランスでの実態調査により、資産計上の認識基準の複雑性により資産計上が統一的でないという現状を浮かび上がらせた。そして資産計上の実務には、企業別にバラツキも見られ、資産計上の規定の統一的適用が実施されていない点も窺えるが、業界別、業種別にみると、それぞれの業界、業種の特性を反映しており、類似した企業間には一定の傾向が観察され、資産計上の規定が業務に有効に機能していると強調している。また、IAS 38号の初度適用による研究開発費の会計処理への影響および関連する企業別事例を具体的に紹介し、つぶさに分析していることが指摘される。

第6章では、日本の研究開発費に関する会計処理規定と現状を考察し、フランスとの相違点を比較考究することにより、将来的課題を見出したいと欲したものである。日仏の会計基準の特徴および資金調達を巡る経済環境では、多くの共通点が見出されることをまず指摘している。現在、日本では、研究開発費を全額費用計上しているが、資産計上を原則とするIFRS導入によりいかなる変化をもたらされるか、フランスを先行例として検討している。日本での「研究開発費に係る会計基準」とIAS 38およびふらんす会計基準との比較を行い、日本の企業会計基準委員会「研究開発費に関する論点の整理」(研究開発費の試算計上に関連する検討)の分析を行い、欧州企業の事例分析調査を論述している。日本企業における巨額の研究開発支出の状況の中、費用処理の基準と開発費の資産計上のIAS/IFRSとの差異項目は、同等性評価に影響するという見解も明示している。そして、日本企業にとって、研究開発費の会計基準を国際的潮流である「開発費の試算計上」に従うことの重要性を指摘した。

終章では、本研究の研究の意図、全体構想および独創的な問題提起を簡潔にまとめ、将来においてどのような課題が提起され、さらに追究していくべき指針を提示した。

(受理 平成25年3月19日)